



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-07-2020

Αριθμός απόφασης: **1444**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 της Π.Ν.Π. της 30ης -3-2020, (ΦΕΚ 75/Α/30-03-2020) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020, (ΦΕΚ 86/Α/25-04-2020).

5. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/23-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα στη ΘΕΣΗ, κατά:

α) Της αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013(ΚΦΔ), Φορολογικού έτους 2019, (προφανώς αφορά την με αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

β) της αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και

γ) της αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Την αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

β) την αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και

γ) την αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 11-11-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ/2020 αίτημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 250,00€ για το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 περ. γ' ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14§1 του ίδιου νόμου.

Η παράβαση καταλογίστηκε καθώς η ανωτέρω εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτοκόλλου/2018 αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ για την διάθεση στον φορολογικό έλεγχο του συνόλου των λογιστικών βιβλίων – αρχείων που τηρήθηκαν.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν της από 11-11-2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

B. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **65.274,06€** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §§1,2 & 9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία: α) τριών (3) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **34.690,00€**, και β) εβδομήντα δύο (72) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των **128.495,15€**.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **141.038,25€** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §§1,2 & 9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία: α) δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **12.000,00€**, και β) τριάντα τέσσερα (34) φορολογικών μερικώς εικονικών στοιχείων, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των **340.595,63€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 11-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επειδή περιήλθαν σε γνώση του ως άνω Προϊσταμένου νέα στοιχεία βάσει της από 20-10-2016 Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας Π.Δ. με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) και όπου σύμφωνα με τα πορίσματα της η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το έτος 2009 και 2010 δεκαπέντε φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία, εκδόσεως της κυπριακής επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 412.677,51€ με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 172.140,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις έχει παραγραφεί.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα μπορούσε, εάν πριν την πάροδο της πενταετίας έδειχνε την δέουσα επιμέλεια και ζητούσε από το ΣΔΟΕ της Ανατολικής Στερεάς Ελλάδας, να τις γνωρίσει εάν υφίστανται εις βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας επιβαρυντικά στοιχεία και να περαίωνε τον έλεγχο εντός της πενταετίας ή κατά εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 ν. 2238/1994 εντός εξαετίας.

Επίσης ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. Ν.4223/2013 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει σήμερα με το άρθρο με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019 γιατί οι χρήσεις 2008 και 2009 έχουν περαιωθεί με βάση τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για την περαίωση των οποίων έχει εκδοθεί το με αριθμό/.../10 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης το οποίο έχει γίνει αποδεκτό από μας

2. Παραβίαση από τη φορολογική αρχή των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 3, 64 και 65 του 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τις Εκθέσεις Ελέγχου που συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες πράξεις, η ΔΟΥ Χαλκίδας χαρακτήρισε ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε προσφεύγουσα εταιρεία από ένα μεγάλο αριθμό εργολάβων κατά τα οικ. έτη 2008 και 2009, ωστόσο, στις σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία των εκδοτών και τα στοιχεία των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς να εξειδικεύονται τα γεγονότα και οι περιστάσεις που στοιχειοθετούν την εικονικότητα και χωρίς να εξηγείται πώς οδηγήθηκε η φορολογική αρχή στην κρίση περί εικονικότητας.

3. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή, καθόσον οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ τα τιμολόγια αποτυπώνουν τα ποσά που όντως δαπανήθηκαν για την πραγματοποίησή τους.

4. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε ανάγκη υπερτιμολόγησης, καθόσον οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες υπερκάλυπταν κατά πολύ το απαιτούμενο κόστος επένδυσης.

5. Δεν πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περίπτωση ε' του ν. 4337/2015 ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις παραβάσεις της λήψης εικονικών τιμολογίων, το πρόστιμο που επιβλήθηκε εις βάρος της εταιρείας μας με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 τυγχάνει ακυρωτέο (ΤρΔΕφΑθ 6351/2017).

6. Εσφαλμένος υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, καθόσον χρησιμοποιήθηκε συντελεστής 40% αντί του ορθού 10%, παρότι η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παραγρ. 3 περιπτ. ε' του ν. 4337/2015.

7. Ακυρότητα της υπ' αριθμ./2019 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου. (προφανώς αφορά την αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ)

Είναι γνωστό ότι στην περιοχή της κεντρικής κατά τον Σεπτέμβριο του 2018 συνέβησαν γεγονότα, νεροποντή, που είχαν ως αποτέλεσμα να πληγούν άνθρωποι. Στη ξενοδοχειακή μονάδα λόγω της πυρκαγιάς που είχε συμβεί πριν δύο χρόνια μεταφέρθηκαν από τους γύρω λόφους φερτές ύλες που είχαν ως αποτέλεσμα αυτές να φθάσουν ως το ταβάνι του αποθηκευτικού χώρου και να καταστραφούν τα κλινοσκεπάσματα και να υποστούν σημαντικές ζημιές ο μηχανολογικός εξοπλισμός του ξενοδοχείου για τις οποίες εκκρεμή αίτηση αποζημίωσης στην περιφέρεια ύψους επτακοσίων χιλιάδων ευρώ.

Επειδή η ένταση των φαινομένων ήταν πολύ έντονη και η ζημία ήταν πολύ μεγάλη η πυροσβεστική επί τρεις μήνες κατάγραφε τις ζημιές.

Επισυνάπτεται η με αριθμό/2018 βεβαίωση πλημμύρας.

Μεταξύ των στοιχείων που καταστράφηκαν ήταν και τα στοιχεία που ζητήθηκαν από την φορολογική αρχή και συνεπώς επειδή κανένας δεν υποχρεούται στα αδύνατα γιατί ως προκύπτει από τα προαναφερόμενα η μη ανταπόκριση μου στο υπ' αριθ./2018 αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων οφείλεται σε ανώτερη βία.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά ότι έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και 2009 αναφέρουμε τα κάτωθι:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/28.01.2011: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή, για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.»

Επειδή σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται από την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενεργεία αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ' Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής
 με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)
 και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου Η εφαρμογή των διατάξεων

νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11,
εδ. α', ν. 4174/2013)

προϋποθέτει συμπληρωματικά
στοιχεία

2001 και μετά Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την
περίπτωση μη
υποβολής δήλωσης
στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α` Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, αλλά και από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Α) η από 20-10-2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ./09-12-2016 διαβιβαστικό έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016), όπως ανωτέρω λεπτομερειακά αναφέρεται, όπου σύμφωνα με τα πορίσματα της η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα έτη 2009 και 2010 δεκαπέντε φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία,

εκδόσεως της κυπριακής επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 412.677,51€ με το ύψος της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 172.140,00€, και

B) 1) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, 2) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, με ελεγχόμενη την επιχείρηση του ΑΦΜ και αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία και 3) Το με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, με ελεγχόμενη την επιχείρηση του ΑΦΜ και αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, όπου σύμφωνα με τα πορίσματα των ως άνω Δελτίων, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κρινόμενα έτη 2008 και 2009 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθώς και μερικώς εικονικών τα οποία έλαβε από συγκεκριμένους εκδότες, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

Επειδή περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα τα ως άνω αναφερόμενα Δελτία Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας και του Σ.Δ.Ο.Ε. της Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, στο έτος 2016 όπως ανωτέρω λεπτομερώς αναγράφεται, και αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2009-31/12/2010, συνέπεια της υπ' αριθμ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην 11-11-2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε κα καταχώρησε στα βιβλία της πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθώς και μερικώς εικονικών τα οποία έλαβε από συγκεκριμένους εκδότες, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, **ήτοι την 31/12/2019 για την κρινόμενη χρήση 2008 και την 31-12-2020 για την κρινόμενη χρήση 2009**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, των άρθρων 57 και 49 του Ν 2859/2000.

Σημείωση: Για τη χρήση 2010 ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί. (βλεπ. σελ. 69 της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.).

Επειδή για τις παραβάσεις της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2008 και 2009 εκδόθηκαν την 12-11-2019 οι υπ' αριθμ./2019 και/2019 αντίστοιχα προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 12-12-2019.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της δεκαετούς προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β' του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και των άρθρων 57 και 49 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2008 και 2009 **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης, από τη φορολογική αρχή, της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :
«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 11-11-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των υπ' αριθμ./2019 και/2019 προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη:

α) Τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην από 20-10-2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής,

β) Τις υφιστάμενες από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εκθέσεις ελέγχου και τις σχετικές Πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) ν. 4337/2015, από τις οποίες προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους πραγματοποιήθηκε φορολογικός έλεγχος σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις και υφίστανται εκθέσεις ελέγχου - Πράξεις επιβολής προστίμων ν. 4337/2015, από τις οποίες προκύπτει ότι είναι οι ως άνω επιχειρήσεις όπως απεικονίζονται συνοπτικά στον ακόλουθο πίνακα, είναι εκδότες εικονικών ή μερικώς εικονικών στοιχείων, για συναλλαγές με λήπτρια την προσφεύγουσα εταιρεία:

α/α	ΕΚΔΟΤΕΣ	ΑΦΜ	ΧΡΗΣΕΙΣ			ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
			2008	2009	2010	
1			6.935,00	12.460,00		 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
2			14.700,00			 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
3				12.000,00		 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
4					5.000,00	 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
5				4.550,00		 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
6					12.500,00	 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
7			21.080,00	107.690,00		 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
8				18.193,00		 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
9			6.550,00			 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
10			42.020,00			 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
11			51.910,15	23.308,51	491,34	 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
12				7.188,20	2.891,80	 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
13			19.990,00			 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
ΣΥΝΟΛΑ			163.185,15	185.389,71	20.883,14	

Ο έλεγχος στις αναφερόμενες στον ως άνω πίνακα επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε, όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, κατόπιν : 1) του με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακού Δελτίου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Κεντρικής - Ανατολικής Μακεδονίας, 2) του με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακού Δελτίου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας, και 3) του με αριθμ./2016 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ./2016) Πληροφοριακού Δελτίου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ Θεσσαλίας & Στερεάς Ελλάδας.

Στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, από συγκεκριμένους εκδότες, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην ως άνω έκθεση:

1. Τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, τρία (3) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **34.690,00€**, και εβδομήντα δύο (72) μερικώς εικονικά φορολογικών στοιχεία, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των **128.495,15€**.

2. Τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **12.000,00€**, και τριάντα τέσσερα (34) φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά, με προσδιορισθείσα τη συνολική μερική εικονικότητα τους στο ποσό των **340.595,63€**.

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της ως άνω έκθεσης ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

«.....

1. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τις ελεγκτικές ενέργειες, από τα βιβλία της επιχείρησης, από τις κινήσεις των λογαριασμών της εταιρίας και των προσωπικών λογαριασμών του διαχειριστή αυτής, από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ Αττικής -Αιγαίου στην εταιρία, από την συνδρομή των κυπριακών αρχών, από τον έλεγχο αυτοψία στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης συνεκτιμώντας το πληροφοριακό δελτίο των Κυπριακών αρχών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η επιχείρηση στα πλαίσια επιδότησης και υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ν.3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση» που αφορούσε την ίδρυση ξενοδοχειακής μονάδας και μετατροπή υφιστάμενου διατηρητέου κτιρίου στην περιοχή της, προμηθεύτηκε από την κυπριακή εταιρία ξενοδοχειακό εξοπλισμό τα έτη 2009 και 2010 συνολικής αξίας 431.894,636.

Μέρος του ξενοδοχειακού εξοπλισμού, προμηθεύτηκε η κυπριακή εταιρία έναντι συνολικής αξίας 51.804,006 από την ελληνική εταιρία με ενδοκοινοτική παράδοση και τιμολόγησε προς την επιχείρηση με αξία 117.072,006 (περίπου 44% επιπλέον).

Ένα άλλο μέρος του ξενοδοχειακού εξοπλισμού, προμηθεύτηκε η κυπριακή εταιρία από την εταιρία έναντι αξίας 65,683,146 πλέον ΦΠΑ και πούλησε προς την επιχείρηση με αξία 127.634,516 πλέον ΦΠΑ (περίπου 51,46% επιπλέον)

Διευθυντές της κυπριακής επιχείρησης είναι ο και ο Πρόεδρος Δ.Σ. και αντιπρόεδρος Δ.Σ. της εταιρίας είναι σύμφωνα με το σύστημα ΤΑΧΙΣ, ο του με ΑΦΜ και ο του με ΑΦΜ, αντίστοιχα. Στην έδρα της επιχείρησης βρέθηκαν οι δηλώσεις ΦΠΑ της κυπριακής επιχείρησης, τα τιμολόγια εκδόσεως Σε δύο περιπτώσεις η επιχείρηση πληρώνει το ΦΠΑ της επιχείρησης Όλα τα ως άνω συνάδουν ότι η κυπριακή επιχείρηση είναι ιδίων συμφερόντων με την κυπριακή επιχείρηση

Η ίδια η επιχείρηση είναι προμηθευτής της επιχείρησης στα πλαίσια της επιδότησης και υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ν.3299/2004 και προμήθευσε την επιχείρηση με ιδίου είδους ξενοδοχειακό εξοπλισμό. Επομένως η επιχείρηση είχε την δυνατότητα να προμηθευτεί τον ξενοδοχειακό εξοπλισμό από την ως άνω επιχείρηση σε αξία περίπου 40% μικρότερη.

Η κυπριακή επιχείρηση, επιστρέφει μέρος της αξίας των τιμολογίων που εκδίδει προς την επιχείρηση σε προσωπικούς λογαριασμούς του διαχειριστή αυτής Συγκεκριμένα, από το σύνολο της αξίας των τιμολογίων 412.677,516 πλέον ΦΠΑ που εξοφλήθηκε, επιστρέφονται 172.140,006 (ποσοστό περίπου 42%, που συμπίπτει με το περιθώριο κέρδους που εμφανίζει η Κυπριακή εταιρία στα τιμολόγια προς την επιχείρηση).

Η εταιρία τιμολόγησε στην κυπριακή εταιρία δικών της συμφερόντων, με την πραγματική αξία του ξενοδοχειακού εξοπλισμού, ενώ η κυπριακή εταιρία υπερφορολόγησε εκδίδοντας, εικονικά ως προς την αξία τιμολόγια, τον ίδιο ξενοδοχειακό εξοπλισμό προκειμένου η επιχείρηση να παρουσιάσει μεγαλύτερες δαπάνες στα βιβλία της αλλά κυρίως να εισπράξει μεγαλύτερο ύψος επιχορήγησης από το δημόσιο βάσει του ν.3299/2004. Το ποσό της υπερτιμολόγησης η κυπριακή εταιρία επιστρέφει με εμβάσματα στους προσωπικούς λογαριασμούς του

.....»

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και από της σχετικές εκθέσεις ελέγχου και τα ΠΕΠ, τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκύπτει ότι, όσον αφορά τους υπόλοιπους εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων στην προσφεύγουσα εταιρεία, η μη καταβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας ολόκληρης της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων το μεγαλύτερο μέρος των επιταγών με τα οποία εξοφλούντο κατατίθετο στον προσωπικό λογαριασμό του

Από το τα παραπάνω συνάγεται ότι ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, από την φορολογική αρχή, **είναι αβάσιμος.**

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη ανταπόκρισης στο με αριθμ. πρωτοκόλλου/2018 αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και μη διάθεσης στον φορολογικό έλεγχο του συνόλου των λογιστικών βιβλίων – αρχείων που τηρήθηκαν λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή, η ανωτέρα βία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου και εφαρμόζεται και όταν δεν την προβλέπει σχετικά ο νόμος (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ., 361/1992 Ολομ., ΣτΕ 2049/1992 210/1994, 2840/2000, 1862/2014 ΔΕΦ ΑΘ). Σύμφωνα με την νομολογία ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης.(ΣτΕ 1609/2002).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα πλημμύρα που έπληξε την περιοχή της κεντρικής κατά τον Σεπτέμβριο του 2018 την περιοχή που βρίσκεται η ξενοδοχειακή του με αποτέλεσμα την καταστροφή των ζητηθέντων από τη φορολογική αρχή βιβλίων και στοιχείων και τη μη προσκόμιση τους στον φορολογικό έλεγχο, αναφέροντας την με αριθμό/2018 βεβαίωση πλημμύρας.

Επειδή από τον ανωτέρω δεν τεκμηριώνεται σε καμία περίπτωση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την μη διαφύλαξη των βιβλίων και των στοιχείων που του ζητήθηκαν από το φορολογικό έλεγχο, λόγω ανωτέρας βίας, ο εν λόγω ισχυρισμός **είναι αβάσιμος**.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, καθόσον χρησιμοποιήθηκε συντελεστής 40% αντί του ορθού 10%, παρότι η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παραγρ. 3 περιπτ. ε' του ν. 4337/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περιπτ. ε' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

.....

Επειδή, στην από 18-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία για τις κρινόμενες χρήσεις, στο κεφάλαιο «12.6 ΠΟΡΙΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» αναφέρονται τα κάτωθι:

«Βάσει των δεδομένων του ελέγχου η επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 20/09/2007 και εντάχθηκε στα πλαίσια επιδότησης και υπαγωγής της επιχείρησης στις διατάξεις του ν. 3299/2004 'Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση' που αφορούσε στην ίδρυση ξενοδοχειακής μονάδας και μετατροπή υφιστάμενου διατηρητέου κτιρίου στην περιοχή της

Με την απόφαση με αρ. πρωτ./2010 της Δ/σης έγκρισης και Ελέγχου Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, πιστοποιήθηκε η

ολοκλήρωση, η οριστικοποίηση του κόστους και η έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της εταιρείας στις 10/12/2010.

Έως την ημερομηνία έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της εταιρείας στις 10/12/2010 η ελεγχόμενη δεν παρουσιάζει ακαθάριστα έσοδα και βρίσκεται σε διαδικασία κατασκευής επενδυτικού αγαθού (ξενοδοχειακής μονάδας)

Κατά συνέπεια και ο έλεγχος δεν προσδιορίζει διαφορές ακαθαρίστων εσόδων με βάσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επίσης ο έλεγχος δεν προσδιορίζει διαφορές αγορών – εξόδων – δαπανών με βάσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις λήψεις εικονικών ή μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορούν έξοδα δημιουργίας παγίου (ξενοδοχειακής μονάδας), αυξάνουν το κόστος κατασκευής παγίου και κατά συνέπεια το πάγιο ενεργητική της επιχείρησης.

Για τη φορολογία εισοδήματος ή λήψη των εν λόγω εικονικών ή μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί αντικείμενο ελέγχου για τον προσδιορισμό διαφόρων αποσβέσεων για τις χρήσεις παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης. Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών ετών 2008-2009 δεν καταχωρήθηκαν δαπάνες αποσβέσεων παγίων.

.....»

Επειδή, από τα παραπάνω αναφερθέντα καθώς και από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι, η λήψη των επίμαχων εικονικών και μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία στις κρίνόμενες χρήσεις 2008 και 2009, δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, διότι αφορούν έξοδα δημιουργίας παγίου (ίδρυση ξενοδοχειακής μονάδας και μετατροπή υφιστάμενου διατηρητέου κτιρίου καθώς και εξοπλισμό ξενοδοχείου) και δεν πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία αποσβέσεις παγίων στα ανωτέρω οικονομικά έτη.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι συντρέχουν, στη προκειμένη περίπτωση, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. ε' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 ν. 4337/2015 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11-11-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σημείωση: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. Πρωτ. ΔΕΔΕΙ/2020 αίτημα για ακρόαση, χωρίς να προσκομίσει με αυτό νέα στοιχεία ή να επικαλεστεί νέα πραγματικά περιστατικά για την κρίνόμενη υπόθεση, όπως προβλέπεται με παράγραφο 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και γι αυτό η Υπηρεσία μας απέρριψε σιωπηρώς το ως άνω αίτημά της.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα, την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2019 και/2019 προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου της παραγρ. 3 του άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα ως προς τα ποσά των προστίμων τα οποία περιορίζουμε ως εξής:

1) Πράξη/2019 (Χρήση 2008)

α) Αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής:

$$34.690,00 \text{ €} \times 10\% = 3.469,00 \text{ €}.$$

β) Αξία εικονικότητας μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων με προσδιορισθείσα την εικονικότητά τους:

$$128.495,15 \text{ €} \times 10\% = 12.849,50 \text{ €}.$$

Συνολικό ποσό προστίμου : **16.318,50€**

2) Πράξη/2019 (Χρήση 2009)

α) Αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής:

$$12.000,00 \text{ €} \times 10\% = 1.200,00 \text{ €}.$$

β) Αξία εικονικότητας μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως την συναλλαγή με προσδιορισθείσα την εικονικότητά τους:

$$340.595,63 \text{ €} \times 10\% = 34.059,50 \text{ €}.$$

Συνολικό ποσό προστίμου: **35.259,50€**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό στην υπόχρεη με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013(ΚΦΔ): ποσό **250,00€**

(ΠΡΑΞΗ/2019)

B. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο παραγρ. 3 του άρθρου 7 ν. 4337/2015 : ποσό **16.318,50€**

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Γ. Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο παραγρ. 3 του άρθρου 7 ν. 4337/2015 : ποσό **35.259,50€**

(ΠΡΑΞΗ/2019)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.